



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E
GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS – FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA

VÍTOR FERNANDO MURÇA BARROSO

**LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: O QUE IMPLICA
CADA UMA DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO**

Brasília – DF

2019

VÍTOR FERNANDO MURÇA BARROSO

**LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: O QUE IMPLICA
CADA UMA DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO**

Monografia apresentada à Universidade de Brasília
como exigência parcial para obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Rubens Peres Forster

Brasília – DF

2019

VÍTOR FERNANDO MURÇA BARROSO

**LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: O QUE IMPLICA
CADA UMA DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO**

Monografia apresentada à Universidade de Brasília
como exigência parcial para obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Rubens Peres Forster
Prof. Ms. Orientador

Paulo César de Melo Mendes
Prof. Dr.

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e
Gestão de Políticas Públicas – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA

Aprovado em:

Brasília,.....de.....de.....

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer a minha estrutura familiar, encabeçada pelos meus pais. Ambos me passaram confiança ao não demonstrarem maiores preocupações com os rumos que vinham sendo tomados neste momento crucial de minha vida acadêmica. Também expresso meu reconhecimento aos professores e funcionários a serviço da Universidade de Brasília, que contribuem diariamente para que os estudantes estejam inseridos em um ambiente inspirador.

“A dúvida é o princípio da sabedoria.” (Aristóteles)

RESUMO

As empresas brasileiras não encontram no país um ambiente amigável para produzir e gerar riquezas, devido a uma série de razões de ordem legal e econômica. Quanto ao aspecto tributário, que é o enfoque deste trabalho, devem seguir inúmeras normas, referentes aos mais diversos tributos, entre os quais o Imposto de Renda Sobre Pessoa Jurídica e a Contribuição Social Sobre o Lucro líquido, que possuem diferentes formas de serem apurados. Toda a burocracia tributária gerada por tal diversidade deve ser enfrentada a partir do planejamento confiado aos gestores, de forma que estes designem uma equipe ou pelo menos um responsável por estar a par de toda a legislação específica e que sejam capazes de escolher uma entre as opções de tributação aceitas. A pesquisa irá priorizar a análise dos regimes do Lucro Real e do Lucro Presumido, realizando uma confrontação entre estas duas formas de se apurar tributos, com o fim de se determinar qual seria o mais vantajoso. Serão então apresentadas diferenças tanto em relação ao enquadramento legal a ser observado como em relação aos valores dos tributos na prática, a partir da leitura de demonstrações de empresas existentes, com vistas a revelar mais facilmente se a escolha foi acertada ou não. Depois de toda essa análise, será possível chegar à conclusão de que não existe um regime mais benéfico para todos os casos, a partir do momento em que se evidenciar-se, para diferentes entidades, diferentes opções a serem consideradas como a mais vantajosa.

Palavras-chaves: Burocracia tributária; Lucro Real; Lucro Presumido

ABSTRACT

Brazilian companies do not find in the country a friendly environment to produce and generate wealth, due to a series of legal and economic reasons. As for the tax aspect, which is the focus of this work, there must be numerous rules, related to the most diverse taxes, among which are the Income Tax on Legal Entity and the Social Contribution on Net Income, which have different ways of being determined. All tax bureaucracy generated by such diversity must be addressed from the planning entrusted to managers so that they designate a team or at least one responsible for being aware of all the specific legislation and that are able to choose between the options accepted. The research will prioritize the analysis of the regimes of Real Profit and Presumed Profit, making a comparison between these two ways of calculating taxes, in order to determine which would be the most advantageous. Differences will then be presented both in relation to the legal framework to be observed and in relation to the values of taxes in practice, based on the reading of the statements of existing companies, with a view to more easily revealing whether the choice was right or not. After all this analysis, it will be possible to conclude that there is no more beneficial regime for all cases, once different options to be considered as the most advantageous are shown for different entities.

Key-words: Tax Bureaucracy; Taxable Income; Presumed Profit

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentuais de presunção do lucro para IRPJ.....	18
Tabela 2 – Percentuais de presunção do lucro para CSLL.....	18
Tabela 3 – Exemplo de apuração segundo Lucro Presumido.....	20
Tabela 4 – Demonstração do Lucro Real do 1º trimestre da Comercial Silpa.....	22
Tabela 5 – Exemplo de apuração do IRPJ feito por estimativa.....	24
Tabela 6 – Reconhecimento do Passivo Corrente.....	26
Tabela 7 – Reconhecimento do Passivo Diferido.....	26
Tabela 8 – Demonstrações do Resultado do Shopping Tacaruna.....	31
Tabela 9 – Faturamentos trimestrais no ano de 2017 do Tacaruna.....	32
Tabela 10 – Apuração do Lucro Presumido do Shopping Tacaruna.....	32
Tabela 11 – Despesas administrativa anuais do Shopping Tacaruna.....	33
Tabela 12 – Demonstrações do Resultado da Hércules.....	34
Tabela 13 – Faturamentos trimestrais no ano de 2014 da Hércules.....	35
Tabela 14 – Apuração do IRPJ, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2014.....	35
Tabela 15 – Apuração da CSLL, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2014.....	35
Tabela 16 – Faturamentos trimestrais no ano de 2017 da Hércules.....	36
Tabela 17 – Apuração do IRPJ, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2017.....	36
Tabela 18 – Apuração da CSLL, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2017.....	37
Tabela 19 – Despesas administrativa anuais da Hércules.....	37

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Planejamento Tributário.....	12
2.2 Lucro Presumido.....	16
2.3 Lucro Real.....	20
2.4 Tributos Diferidos.....	25
2.5 PIS e COFINS.....	27
3 METODOLOGIA.....	29
4 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	31
5 CONCLUSÃO.....	38
6 REFERÊNCIAS.....	39

1 INTRODUÇÃO

O trabalho de um contador integrado com a estratégia de um gestor é fundamental para qualquer empresa, mesmo que muitas vezes seja visto como dispensável por empresários de menor porte, seja usada como justificativa a insuficiência de caixa para contar com os serviços ou que haja mera desconsideração de sua importância pelo pensamento de que esse trabalho apenas existe para atender as exigências do Fisco. O objetivo da pesquisa aqui apresentada transita por mostrar, adotando determinado grupo de companhias como universo, de que maneira os serviços do contador podem ser úteis ao crescimento ou sobrevivência da organização, de maneira mais ampla. O enfoque será no tratamento de algumas obrigações fiscais e de como atenuar seus efeitos de maneira lícita, mas, ainda assim, por mais que o trabalho diretamente associado à questão tributária possa parecer a única questão importante a envolver a contabilidade, não é a única atividade de valor desempenhada pelo profissional da área.

É importante destacar que a situação econômica vivida atualmente no Brasil pode significar uma importância ainda maior para o chamado planejamento tributário. Uma matéria do jornal Folha de São Paulo, publicada em dezembro de 2018, trouxe destaque para a seguinte declaração do já eleito presidente Jair Bolsonaro: "é muito difícil ser patrão no Brasil, não há dúvida". Na ocasião, o contexto era a discussão sobre a flexibilização de normas trabalhistas, mas esta frase também pode ser inserida em uma discussão do ponto de vista tributário. Segundo matéria do portal G1, publicada em agosto do mesmo ano, Geraldo Alckmin, presidenciável que também gozava de prestígio com o mercado, disse que o governo deveria reduzir o imposto de renda sobre pessoas jurídicas visando atrair investimentos para o Brasil.

Por consequência, enquanto não forem adotadas medidas concretas pelo governo com os fins de simplificar a tributação, é fundamental a análise das variáveis que podem fazer com que o peso dos tributos seja mitigado. Esta problemática será a base contextual da presente pesquisa, sendo que, visando atingir seu objetivo, elencará informações agrupadas acerca dos dois regimes de tributação mais tradicionais, o Lucro Real e o Lucro Presumido. Para isso, além de se fazer pesquisas em normas e referências bibliográficas, deverão ser expostas situações práticas, possibilitando criar uma consciência do quanto uma confrontação das duas opções pode ser vantajosa para uma empresa, a partir do momento em que possa gerar uma economia fiscal em determinado período de análise.

Enfim, depois de apresentar as particularidades legais de cada regime e evidenciar a apuração dos tributos segundo as duas formas estudadas para duas diferentes empresas que foram escolhidas, deverá ser possível responder de que maneira pode se dar a economia fiscal citada anteriormente e se uma destas formas de tributação pode ser considerada como a mais vantajosa nesse sentido. Será possível chegar à conclusão de que não existe a melhor opção para todos os casos, já que cada situação exigirá uma análise diferente, e este entendimento é a principal contribuição da pesquisa: mostrar que por mais que o regime do Lucro Presumido possa ser visto como relativamente simples e indicar ser mais vantajoso por ter um enquadramento mais restrito, muitas vezes o Lucro Real pode ser mais benéfico a uma entidade.

No próximo capítulo será abordado o referencial teórico da pesquisa, introduzindo-o por uma apresentação com maior clareza do que vem a ser o planejamento tributário, que consiste em todo o aspecto estratégico da relação empresa/tributo. A partir de então, será explicitada parte do arcabouço legal e do pensamento doutrinário sobre os dois regimes de tributação e desdobramentos peculiares de cada um. Por fim, antes de concluir, serão apresentados casos práticos de empresas reais, que não podem optar pelo Simples Nacional, mas que se enquadram tanto na modalidade do Lucro Real como na do Lucro Presumido, e que foram tidas como ideais para as comparações propostas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Planejamento Tributário

Antes de já partir para o aspecto estratégico do que envolve a questão tributária, será interessante para o leitor trazer algumas definições próprias dos tributos e de sua contabilização. Para este fim, será utilizado o conceito de tributo de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172 de 25/11/1966, que é a lei que dispõe sobre Sistema Tributário Nacional e sobre normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e municípios). Segundo o que é disposto na legislação, em seu artigo 3º, tem-se o seguinte:

“Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. “

Conforme Fabretti (2014), o tributo também pode ser definido como um pagamento compulsório – em moeda ou valor que possa ser expresso como tal –, que representa a forma normal de extinção da obrigação tributária. Porém, a partir do momento que se procure destacar os tipos de tributos existentes, toma-se como referência a Constituição Federal de 1988, que os classifica da seguinte maneira em seu artigo 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ainda segundo Fabretti (2014), o método de contabilidade tributária consiste basicamente em três fatores: um adequado planejamento tributário, a presença de relatórios contábeis capazes de demonstrar a situação das contas patrimoniais e de resultado, e o controle apurado de despesas dedutíveis e receitas não tributáveis para apuração da base de cálculo dos tributos. No momento em que se aborda o assunto planejamento tributário, é importante contextualizar com o ambiente no qual se encontram as empresas brasileiras.

De acordo com matéria da revista Época Negócios de 1º de janeiro de 2019, o Brasil estaria assumindo o topo da lista dos países com maior alíquota de imposto sobre o lucro

empresarial em todo o mundo, o que pode ser traduzido como custos para negócios em geral. Não obstante, a situação se agrava em um cenário em que as empresas, ao necessitarem realizar investimentos para expandirem ou se manterem em seus mercados, acabam por ter que comprometer seus fluxos de caixa com as significativas obrigações tributárias principais, que irão incidir de forma a afetarem seus resultados. Ainda existe a possibilidade deste quadro ser novamente piorado caso não sejam honrados tais compromissos, decorrendo no pagamento de sanções advindas de atrasos nos pagamentos, como multas e juros de mora¹.

Para que uma empresa se torne mais competitiva no setor onde atua, ainda mais em um contexto de mundo globalizado, o gestor deve ter cuidado ao decidir sobre as estratégias que deverá adotar. Uma dessas estratégias seria justamente alcançar a liderança em matéria de custos, que, segundo Horngreen (2004), diz respeito à habilidade de uma organização em alcançar custos mais baixos em relação aos concorrentes, mediante, inclusive, rígidos controles de todo tipo de custo. Portanto, uma das preocupações que uma empresa competitiva deve ter é estar em dia com suas obrigações tributárias, para evitar sofrer sanções, acumular novas dívidas, e ficar em desvantagem no mercado.

Além do aspecto financeiro diretamente ligado à elevada carga de tributos, o Brasil também é um país onde se gasta muito tempo para lidar com a chamada burocracia tributária. De acordo com relatório divulgado no dia 31 de outubro de 2017 pelo Banco Mundial, as empresas gastavam em média 1.958 horas por ano para cumprir tudo que era exigido pelo Fisco, o que colocava o Brasil no topo do *ranking* dos países onde mais se gasta tempo com este departamento no mundo. Toda a estrutura de tecnologia e recursos humanos que as empresas precisam custear para tratar do assunto consumia cerca de 1,5% do seu faturamento anual, segundo apontava a pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Em 2016, este percentual médio significou um gasto de cerca de R\$ 60 bilhões somente para calcular e pagar todos os tributos estabelecidos pela vasta legislação em vigor. Ao ter como referência o aspecto legal desta burocracia, estima-se que cada empresa tenha que seguir atualmente mais de 3.790 normas e, conforme apurado na época pelo IBPT, a cada dia uma média de 30 novas regras ou atualizações tributárias seriam editadas no país, para aumentar ainda mais o número de planilhas sob os cuidados do pessoal da Contabilidade.

Entretanto, em nome da competitividade da empresa, todo uso dos recursos deve estar em constante avaliação. E o planejamento tributário surge justamente para atender parte desta

¹ Juros de mora, segundo De Plácido e Silva (2010), são juros recebidos por um devedor como forma de compensação pela demora de um pagamento devido.

demanda pela otimização de recursos, funcionando como uma forma lícita de fazer obrigações para com o Fisco serem menos custosas para uma empresa. Esse processo é considerado, segundo Latorraca (2000), como uma ferramenta à disposição dos gestores para ação *a priori*, já que busca identificar fatos jurídicos² e seus efeitos, analisando cenários, de forma a nortear a escolha da alternativa menos onerosa. Há quem possa interpretar, inclusive, que, antes de ser visto como algo à disposição dos gestores, o Planejamento Tributário seria, na verdade, obrigatório para todo administrador que preze pela entidade, de acordo com o que consta na Lei das S/A (Lei 6.404/76) em seu artigo 153:

Art. 153: O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Porém, ao extrapolar a discussão acerca da obrigatoriedade do instrumento em si, é importante ressaltar o caráter legal que todos os outros procedimentos adotados pelo planejador devem ter. A finalidade é, sem dúvida, a economia de tributos, mas a pessoa jurídica não deve infringir nenhuma norma. No momento em que um profissional, seja da contabilidade ou da controladoria, inicia qualquer tipo de planejamento fiscal, deve ater-se às particularidades que estão previstas na legislação específica, como, por exemplo, qual modalidade tributária a empresa se enquadra. Mas a partir do momento que é realizada a busca por leis de matéria penal, já é possível encontrar a Lei nº 8.137 de 27/12/1990, que define crimes contra a ordem tributária e possui, disposto em seu artigo 1º, o seguinte:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Todas essas condutas podem caracterizar a chamada evasão fiscal, que, diferentemente do processo de elisão, constitui ilicitude. Segundo Oliveira et al. (2015), a elisão fiscal é o

² Fatos jurídicos são, conforme Reale (2007), eventos aos quais já foram atribuídas consequências por normas jurídicas.

expediente lícito que deve ser usado por contadores que buscam atenuar impactos financeiros, valendo-se de um ato ou negócio jurídico real³, sem vício no suporte fático ou na manifestação de vontade. Dessa forma, o processo de elisão fiscal tem como pressuposto que as ações que o controlador expendam sejam legalmente autorizadas, mesmo que isso possa significar menor arrecadação de tributos. Diferenciando-se da prática da evasão fiscal, ilegal, um ato de elisão fiscal ocorre posteriormente ao fato gerador – ocorrência legal do tributo – e da consequente exigência de ônus para o contribuinte, enquanto que o ato é fraudulento quando for praticado antes da ocorrência do fato gerador.

Enfim, as empresas devem estar constantemente avaliando as oportunidades de planejamento tributário, tendo em vista os potenciais ganhos que o contribuinte possui em seu alcance ao elaborar suas ações, quando alinhado aos interesses da entidade, devendo sempre observar o que é legalmente previsto. Aliás, existe um vasto contingente de opções legais para grandes empresas, mas muitas não seriam recomendadas para médias e pequenas empresas por serem inviáveis, devido ao elevado custo que o aparato necessário para execução desse planejamento pode exigir. Porém, uma escolha que quase toda empresa pode fazer diz respeito ao regime tributário a ser adotado.

Todo gestor deve conhecer os regimes tributários que estão em voga no Brasil, não apenas visando evitar complicações legais no futuro, mas também porque a escolha do regime é que definirá a incidência e a base de cálculo de tributos federais como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No Brasil os regimes tributários mais utilizados são o Simples Nacional, o Lucro Presumido e o Lucro Real, mas o presente trabalho priorizará a diferenciação entre os dois últimos, tanto teórica como prática. Na teoria, basicamente a principal diferença entre os dois é que, enquanto na apuração com base no Lucro Real as obrigações são calculadas a partir de uma confrontação de despesas com receitas, na apuração pelo Lucro Presumido elas são calculadas com base nas receitas da empresa. Na prática, porém, serão vistos muitos detalhes a serem contemplados.

³ Segundo Reale (2007), negócios jurídicos são contratos ou atos jurídicos resultantes da declaração de vontade de duas ou mais pessoas, que visem a objeto social.

2.2 Lucro Presumido

Lucro Presumido é um regime de tributação de relativa praticidade, a partir do momento em que se tem como referência o regime do Lucro Real. De fato, segundo Oliveira et al. (2015), a legislação que introduziu o regime visou atenuar as rotinas burocráticas nas administrações. Desconsiderando o exigido pela legislação contábil, este modelo possibilita a apuração do IRPJ e da CSLL sem a necessidade de incluir as despesas em qualquer cálculo, e esta simplificação por si só já embasa a decisão de muitos gestores na hora de se escolher a modalidade tributária, mesmo que de forma precipitada. Além disso, embora o inciso I do art. 225 da IN RFB 1700/2017 defina como obrigatório manter a escrituração contábil de forma completa nos termos da legislação comercial, o parágrafo único do mesmo artigo flexibiliza isso da seguinte maneira:

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput não se aplica à pessoa jurídica que no decorrer do ano-calendário mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Assim sendo, o fato de não haver a obrigação de se manter a escrituração contábil de forma detalhada para a apuração da tributação – sem nenhum impedimento de que haja exigência para outros fins, segundo Neves e Viceconti (2015) – é, sem dúvidas, um grande atrativo para a opção pelo Lucro Presumido, tendo vista que empresários primam pela simplificação neste sentido. Porém, um dos objetivos de um planejamento tributário é justamente verificar qual forma de tributação seria mais lucrativa analisando o máximo de variáveis possíveis, e não apenas o componente burocrático.

Conforme é indicado pelo nome do regime, a apuração do valor a ser tributado pelo Lucro Presumido em uma empresa é feita com base em percentuais de presunção de lucro, aplicados, segundo Fabretti (2015), sobre as receitas operacionais. Isto significa que, quanto maior for o faturamento oriundo da atividade-fim da entidade, maior será a carga de tributos, o que não é interessante para o gestor que procure por redução de custos. De qualquer forma, mesmo não sendo simples, o contador deve estar seguro quanto à sua decisão pelo método de apuração do lucro, tendo em vista que o Fisco limita fazer modificações durante o ano-calendário no qual foi apresentada a escolha. Segundo Neves e Viceconti (2015), a empresa manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota relativa ao período de apuração do início do exercício. Caso a opção seja manifestada com recolhimento da

primeira cota em abril, referente ao primeiro trimestre de apuração, ocorrerá mediante o código 2089, a ser utilizado no preenchimento do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf).

Aprofundando mais sobre o que a legislação específica impõe, são encontrados limites ao processo de escolha por parte dos empresários. Existe um grupo de pessoas jurídicas que não podem optar pelo regime do Lucro Presumido, justamente por estarem obrigadas a tributarem conforme a modalidade do Lucro Real, sendo que esta exigência possui como referência a natureza das atividades desempenhadas e o faturamento anual. Segundo o art. 14 da Lei nº 9.718 de 27/11/1998, entre essas empresas, estão aquelas:

- [...] II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufrua de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução de impostos;
- V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
- VI – cuja atividade seja de *factoring*; [...]

Ainda seguindo a legislação específica, mas desta vez tendo como referência a alteração feita pelo art. 13 da Lei nº 12.814 de 16/05/2013, dentre as pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas ao regime do Lucro Real, apenas aquelas que obtiverem como receita anual, no exercício anterior à apuração, um valor inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) poderão optar pelo regime do Lucro Presumido. Para as empresas que não tiverem desempenhado atividades ao longo de todos os 12 (doze) meses do ano em análise, deverá ser calculado o limite proporcional, equivalente a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário. Embora se fale sobre um seletivo grupo de entidades, geralmente este é responsável por empregar um grande número de pessoas, mas vem encontrando severas dificuldades, pelos mais diversos motivos, entre eles poderiam ser incluídos esses entraves legais que tornam o processo de planejamento tributário menos flexível.

Antes de abordar sobre a base de cálculo dos tributos segundo o regime do Lucro Presumido, que é justamente o montante sobre o qual serão aplicadas as alíquotas, vale destacar que a apuração dos resultados fiscais (lucro tributável) de cada empresa depende do setor onde atuam, sendo que o percentual de presunção de lucro também variará de acordo com o tributo em questão. Se estiver sendo calculado o IRPJ, na maioria dos casos este percentual corresponderá a 8%, enquanto que, se estiver sendo apurado o CSLL, a taxa

geralmente será de 12%. Porém, esses percentuais devem variar de acordo com a expectativa média de lucro que se espera de determinado grupo de empresas. Em seguida, serão mostradas as tabelas legalmente aplicáveis, com os percentuais para cada situação, com o fim de se determinar a base de cálculo a ser utilizada para a apuração dos dois tributos:

Tabela 1: Percentuais de presunção do lucro para IRPJ

Atividades em geral (RIR/2018, art. 592)	8,0
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Prestação de Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atendas as normas da Anvisa.	8,0
Atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta	16,0
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais. Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). Intermediação de negócios.	32,0

Fonte: <https://www.receita.fazenda.gov.br>

Tabela 2: Percentuais de presunção do lucro para CSLL:

Pessoas jurídicas em geral	12,0
Prestação de serviços em geral, exceto a de Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atendas as normas da Anvisa. Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais. Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). Intermediação de negócios.	32,0

Fontes: <https://www.receita.fazenda.gov.br> e Lei nº 10.684, DE 30/05/2003.

Ainda tendo como referência a base de cálculo, Neves e Viceconti (2015) afirma que o lucro presumido será composto não apenas pelo valor resultante da aplicação dos percentuais

apresentados sobre a receita bruta⁴ trimestral, mas também pelos ganhos de capital, exemplificados, consoante Oliveira et al. (2015), como os resultados positivos decorrentes da alienação de ativos permanentes, e por quaisquer resultados positivos decorrentes de atividades acessórias da pessoa jurídica, como ganhos auferidos em operações na bolsa de valores ou com receitas oriundas da locação de um imóvel, quando estas não representarem sua atividade fim.

Finalmente, para se apurar tanto o IRPJ como o CSLL, serão aplicadas as alíquotas referentes a cada tributo (15% no primeiro e 9%⁵ no segundo) sobre as respectivas bases de cálculo, sendo que, no caso do imposto de renda, ainda poderá incidir sobre parcela de sua base uma alíquota extra referente ao denominado adicional do Imposto de Renda. Abaixo tem-se o que diz o caput do Art. 1º e o segundo parágrafo do Art. 2º da Lei nº 9.430 de 27/12/1996:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

Como consequência do fato de que o imposto de renda deve ser apurado trimestralmente, se uma empresa tiver registrado um faturamento no período (considerando três meses de atividade) superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), além da alíquota normal de 15% sobre o total, incidirá o adicional de 10% sobre o que exceder esse valor de sessenta mil reais. A seguir, tem-se um exemplo de apuração do IRPJ extraído de Neves e Viceconti (2015), referente a uma empresa fictícia do setor varejista de roupas (usa-se percentual de presunção de 8%), com base no seguinte:

- Receita bruta de vendas auferida no 4º trimestre: R\$ 850.000,00
- Receita de aluguel de imóvel, líquida das despesas com sua percepção: R\$ 30.000,00

⁴ Receita bruta ou receita bruta ajustada, segundo Neves e Viceconti (2015), é a receita bruta menos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos,

⁵ Segundo Neves e Viceconti (2015), a alíquota da CSLL para instituições financeiras e assemelhadas é de 15%.

Tabela 3: Exemplo de apuração segundo Lucro Presumido

Lucro Presumido (8% da Receita de Vendas)	R\$ 68.000,00
(+) Receita líquida de aluguel	R\$ 30.000,00
(=) Total	R\$ 98.000,00
Imposto (15%):	R\$ 14.700,00
Adicional: 10% de (R\$ 98.000,00 – R\$ 60.000,00)	R\$ 3.800,00
Imposto + adicional:	R\$ 18.500,00

Fonte: Neves e Viceconti (2015)

2.3 Lucro Real

O modelo de tributação conhecido como Lucro Real não terá apuração de tributos baseada em uma presunção de resultados, tampouco terá como único registro relevante o faturamento da empresa, diferentemente do que ocorre no regime do Lucro Presumido. O regime a ser elucidado consiste em um modo mais tradicional de se apurar o lucro e que, segundo Latorraca (2000), exprime um resultado verídico, embora este resultado ainda esteja sujeito a regras próprias determinadas pelo Fisco. De qualquer forma, mesmo que não houvesse a necessidade por parte do gestor de se apurar o lucro seguindo a legislação contábil, ainda assim seria exigido um aparato mais sofisticado para que se possam calcular as obrigações e manter os documentos necessários seguindo todas as atualizações legais.

Em matéria publicada em fevereiro de 2018 pelo portal de notícias do CRCRJ (Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro), destacou-se um projeto de lei que ampliaria para R\$ 98 milhões (noventa e oito milhões de reais) o faturamento máximo anual das entidades que estariam autorizadas a fazer a opção pelo regime do Lucro Presumido, o que também significaria a opção pela simplificação da contabilidade. Segundo o tributarista Marcelo Jacinto Andreo do Barbero Advogados, entrevistado para a mesma matéria, a alteração poderia gerar para os contribuintes maior disponibilidade de tempo para as atividades-fim e até uma economia de escala, tanto com relação às obrigações com o Fisco como em uma possível redução na equipe de contadores. Entretanto, o que para alguns empresários representaria a possibilidade de explorar um conjunto de vantagens, para muitas companhias brasileiras a adesão a um modelo mais simples seria a única opção viável, já que existem muitas empresas no Brasil que não possuem a menor condição de estabelecer um

planejamento tributário capaz de aferir, pelo menos, qual seria a opção mais lucrativa para determinado ano-calendário.

Enfim, a tributação segundo o regime do Lucro Real é bem mais complexa por uma série de razões, a começar pelo fato gerador: enquanto que o regime do Lucro Presumido possui como ocorrência dos tributos a serem apurados a venda de mercadorias ou prestação de serviços, o modelo do Lucro Real possui como ocorrência tributária os resultados obtidos a partir da confrontação de receitas e despesas. Observe-se como o Lucro Real é definido na legislação em vigor (Art. 6º do Decreto-lei 1.598/1977):

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Portanto, pode ser observado que, além do que seria uma intuitiva confrontação de receitas com despesas, há um conjunto de preceitos, referentes a legislação comercial, que devem ser levados em consideração para a determinação do lucro líquido, para que assim possam ser realizados os ajustes necessários baseando-se nas leis tributárias. Estes ajustes podem ser feitos mediante uma adição ao resultado contábil, quando o Fisco não aceitar determinada despesa ou custo como dedutível da base de cálculo (Ex: perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia ou *Day Trade* – Art. 260 do RIR/2018), ou pode ser uma exclusão a partir do momento que representar uma receita ou rendimento que a legislação específica não considera como tributável [Ex: dividendos anuais mínimos distribuídos pelo FND (Fundo Nacional de Desenvolvimento) – Art. 261 do RIR/2018]. Além disso, ainda existe um terceiro ajuste que a Receita permite que seja feito, caso a pessoa jurídica tenha incorrido em prejuízos fiscais em períodos anteriores: a compensação, que representa a possibilidade de deduzir a base real em até 30% do valor calculado após ajustes anteriores, dependendo do valor a compensar. Abaixo, tem-se uma demonstração simples do cálculo do lucro real (trimestral):

Tabela 4: Demonstração do Lucro Real do 1º trimestre da Comercial Silpa (R\$)

Resultado do período		63.250,00
(+) Adição: Provisão indedutível	9.000,00	
(+)Adição: CSLL	6.750,00	
(+)Adição: Multa ambiental	6.000,00	
(-) Exclusão: Dividendos recebidos		(10.000,00)
(=) Lucro Real antes da Compensação		75.000,00
(-) Compensação de prejuízos		(18.000,00)
(=) Lucro Real		57.000,00

Fonte: Fabretti (2015)

Sobre a compensação de prejuízos, destacam-se duas coisas: primeiro que qualquer prejuízo compensável deve ser apurado na demonstração do lucro real de períodos anteriores e registrado no Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real), que é um dos livros obrigatórios para as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, analisando o Art. 310 da IN RFB 1700/2017; segundo que, conforme Higuchi (2017) explica, caso a apuração dos tributos seja feito pela modalidade de lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com prejuízo fiscal dos trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário, representando uma limitação deste modelo. Aproveitando a oportunidade, serão apresentadas as duas formas de se apurar o lucro real: a opção trimestral e a opção anual ou por estimativa. Mas antes se tem parte do Art. 310 da IN RFB 1700/2017, referente ao Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real):

[...] I - dados relativos ao e-Lalur, que conterá:

a) parte A, onde serão apresentadas as seguintes informações da demonstração do lucro real de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

1. lucro líquido do período de apuração;
2. registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; e
3. lucro real;

b) parte B, onde serão mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem na escrituração comercial; [...]

A partir do momento em que o contribuinte opte pelo modo trimestral de apurar o lucro real, os chamados períodos de apuração deverão ser de três meses e ser encerrados, respectivamente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, o que significa ter que elaborar quatro balanços em um ano-calendário. Ainda, de acordo com Oliveira et al. (2015), no cálculo do valor dos impostos trimestrais poderão ser deduzidos do valor do imposto trimestral os incentivos fiscais, dentro dos limites fixados pela legislação, o Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do lucro real e o saldo de imposto pago indevidamente em períodos anteriores. Quanto ao pagamento do IRPJ e da CSLL, depois de devidamente apurados, o contribuinte possui a opção de pagar a quota referente a um trimestre de uma só vez ao final do mês posterior ao do encerramento do período, ou de maneira parcelada, com o pagamento de juros (Selic) mais 1% ao mês.

Enquanto isso, caso o gestor opte por apurar o lucro real de forma anual, a empresa terá que elaborar apenas um balanço no ano-calendário, para determinar o resultado real apenas em 31 de dezembro. Em relação à data da apuração, segundo Neves e Viceconti (2015), vale lembrar que, caso a companhia encerre suas atividades ou sofra um processo de fusão, cisão ou incorporação, a data da apuração deverá coincidir com a data do evento. Enfim, apesar de a apuração de fato ocorrer apenas uma vez ao ano, a pessoa jurídica que optar por esta forma de determinar o lucro real deve fazer pagamentos mensais ao Fisco, que representam uma antecipação do que realmente será a obrigação. Os valores destes pagamentos serão calculados por estimativa e, no final do período, será analisado se o valor pago ao longo dos meses foi maior ou menor que o valor apurado de fato – se o valor pago for maior será compensado ou restituído e, se for menor, a diferença deverá ser paga em quota única até 31 de março do ano seguinte.

A maneira como se realiza a estimativa baseia-se em uma tabela semelhante à que é usada para o cálculo da presunção de resultado feita pelo regime do Lucro Presumido, tanto para a apuração do IRPJ como da CSLL, com percentuais similares para cada grupo de pessoas jurídicas, diferenciadas conforme o setor onde atuam, conforme o art. 220 do RIR/2018 e o art. 22 da Lei 10.684/2003. Segundo Higuchi (2017), a base de cálculo para fins de se apurar o valor da estimativa será, portanto, constituída da aplicação destes percentuais sobre a receita bruta e da soma dos demais rendimentos e ganhos de capital, também de maneira análoga à apuração conforme o Lucro Presumido. A principal diferença entre estas duas formas de se apurar o lucro tributável está realmente no resultado que será utilizado para se apurar o valor que será legalmente devido ao Fisco.

Quanto às alíquotas a serem utilizadas sobre as respectivas bases de cálculo para cada um dos regimes de tributação, também não haverá diferenças significativas, seja para a apuração da CSLL e do IRPJ conforme a modalidade do Lucro Presumido, seja para as duas formas de se apurar segundo o Lucro Real. Será aplicada a alíquota de 15% para o imposto de renda, com o adicional de 10% sobre os valores que excederem os R\$ 20.000,00 mensais e, para a CSLL, será utilizada a alíquota normal de 9%. Apresenta-se um exemplo de como calcular os pagamentos de IRPJ a serem feitos por estimativa, tendo em vista uma empresa fictícia do setor de serviços:

Tabela 5: Exemplo de apuração do IRPJ feito por estimativa

Receita bruta mensal	R\$ 300.000,00
(x) Percentual para estimativa	32%
(=) Lucro estimado	R\$ 96.000,00
(+) Ganho de capital na alienação de imobilizado	R\$ 4.000,00
(=) Lucro estimado com os acréscimos	R\$ 100.000,00
Imposto: 15% de R\$ 100.000,00	R\$ 15.000,00
Adicional: 10% de (R\$ 100.000,00 - R\$ 20.000,00)	R\$ 8.000,00
Imposto mais adicional	R\$ 23.000,00

Fonte: Neves e Viceconti (2015)

Lembrando-se mais uma vez que este montante, a ser recolhido até o mês seguinte, não representa o que de fato será devido pelo contribuinte, e sim uma mera antecipação de receita para a União, de acordo com Oliveira et al. (2015). Somando-se essa antecipação com as restantes, referentes a todos os outros meses de atividade da pessoa jurídica no ano-calendário, será constituído o valor total de imposto de renda a recuperar (Débito⁶), que deverá ser confrontado com o total do tributo a ser recolhido (Crédito⁷), este último mensurado a partir do lucro fiscal.

De acordo Reis (2012), caso o pagamento por antecipação tenha sido a menor, ou se o total de débitos constituídos for inferior ao total de créditos, a pessoa jurídica deverá fazer recolhimento complementar através da guia Darf, sem a incidência de juros ou multa. Entretanto, se o pagamento por antecipação tiver sido a maior, a diferença poderá resultar em compensação que, após ser acrescentada dos demais prejuízos fiscais, não poderá ultrapassar 30% do lucro líquido ajustado do próximo período de apuração. Aliás, vale ressaltar que, conforme o art. 35 da Instrução Normativa nº 11/96, não haverá prazo de prescrição para

⁶ Lançamento de débitos, segundo Iudícibus et al. (2010), representam aumento de contas de ativo, como tributos a recuperar.

⁷ Lançamento de créditos, segundo Iudícibus et al. (2010), representam aumento de contas de passivo, como tributos a recolher.

compensar, significando que eventuais saldos a serem confrontados não necessariamente já deverão ser utilizados nos períodos subsequentes.

Para encerrar, uma pessoa jurídica ainda possui a possibilidade de suspender ou reduzir o pagamento do tributo a ser pago a partir de determinado mês, desde que demonstre, por meio de um balancete, que o valor pago de forma acumulada excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período. Segundo Higuchi (2017), a suspensão ou redução do pagamento pode ser aplicada inclusive sobre o tributo do primeiro mês do ano-calendário, fazendo com que a obrigação não tenha de ser recolhida, caso tenha se apurado, via balancete de suspensão, que a empresa obteve prejuízo fiscal.

2.4 Tributos Diferidos

De uma forma simplificada, Reis (2012) explica que o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL nada mais é do que uma faculdade que o contribuinte possui para postergar o recolhimento de tributação já reconhecida até o recebimento da receita. Mas antes de se fazer uma abordagem mais técnica acerca do conceito de tributos diferidos, é preciso voltar e dissertar sobre adições e exclusões: sabe-se que adições são acréscimos ao resultado contábil para atender os fins fiscais, enquanto exclusões são deduções do resultado contábil visando aos mesmos fins. No entanto, estes ajustes podem se dar de forma permanente, quando apenas resultarem em alterações nas obrigações correntes (devidas no período), ou podem ocorrer de maneira temporária, quando exigirem contrapartida no futuro.

Tributos diferidos são, segundo Oliveira et al. (2015), resultantes de diferenças temporárias tributáveis. Uma diferença tributária, conforme o autor dispõe, é a diferença entre o valor contábil de um ativo ou passivo e o valor atribuído para fins fiscais, e ela será tributável quando, no período de apuração, for excluída da base de cálculo dos tributos. Essa exclusão se dará de maneira temporária, fazendo com que o montante que em um primeiro momento fora deduzido, tenha que ser pago no futuro, justificando o termo “diferido”, que significa “postergado”. A seguir tem-se exemplos de diferenças temporárias tributáveis (segundo IBRACON NPC nº 25):

[...] a) a depreciação considerada na determinação do resultado tributável pode ser diferente daquela que é considerada na determinação do resultado contábil.

Surge, então, uma diferença entre o valor líquido contábil do ativo e sua base

fiscal, que é o custo do ativo menos as correspondentes depreciações acumuladas, permitidas pela legislação fiscal. Se essa diferença reverter-se ao longo do tempo, teremos uma diferença temporária. Uma aceleração da depreciação para fins fiscais resulta em uma obrigação fiscal diferida. Por outro lado, uma aceleração da depreciação para fins contábeis resulta em um ativo fiscal diferido;

- b) receita contabilizada, mas ainda não recebida, relativa a contratos de longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, quando celebrados com o governo ou entidades do governo;
- c) ganhos de capital registrados contabilmente e decorrentes de vendas de bens do ativo imobilizado, cujo recebimento e tributação dar-se-ão a longo prazo. [...]

Agora será apresentado um exemplo de como esta situação seria contabilizada, ou seja, como serão reconhecidos o Passivo Corrente e o Passivo Diferido, tendo em vista uma situação hipotética em que determinada empresa X apurou 510 reais de tributos correntes e 68 reais de tributos diferidos em 31-12-X0:

Tabela 6: Reconhecimento do Passivo Corrente

Débito	\$
Resultado do exercício – X0	
Despesas Tributos correntes	510
Crédito	
Passivo circulante	
Tributos correntes a recolher	510

Fonte: Oliveira et al. (2015)

Tabela 7: Reconhecimento do Passivo Diferido

Débito	\$
Resultado do exercício – X0	
Despesas Tributos Diferidos	68
Crédito	
Passivo circulante	
Obrigações fiscais diferidas	68

Fonte: Oliveira e col. (2015)

Por último, vale ressaltar que, conforme Eliseu Martins et al. (2013), tanto os tributos correntes quanto os diferidos deverão ser contabilizados no período em que forem apurados, em face do regime de competência⁸. De qualquer forma, o que mais importa entender para fins desta pesquisa é que as diferenças tributárias que resultam em tributos diferidos só

⁸ Na contabilização por regime de competência, de acordo com Iudícibus et al. (2010), as receitas e despesas serão consideradas em função do seu fato gerador e não do recebimento ou pagamento.

ocorrerão quando houver apuração do resultado fiscal pelo Lucro Real, já que é por este regime que são realizados os ajustes em cima do resultado contábil.

2.5 PIS e COFINS

Os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) possuem como base legal o art. 239 da Constituição de 1988 e as Leis Complementares nº 7 e 8, ambas do ano de 1970, enquanto que a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991. Segundo Neves e Viceconti (2015), ambos os tributos possuem como fato gerador o faturamento mensal, entendido como o total de receitas auferidas pela empresa. Além disso, foram instituídos pelo Governo Federal para arrecadar recursos a serem aplicados na área social, não sendo por acaso que sejam considerados como contribuições sociais, que, conforme Maria et al. (2010), destinam-se à seguridade social. Ainda segundo os últimos autores, os contribuintes tanto do PIS/PASEP como da COFINS são as pessoas jurídicas em geral e as a ela equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, podendo incidir sobre os resultados tanto de pessoas de direito privado ou de direito público.

Porém, ao voltar para uma das prioridades do trabalho, que é destacar as principais particularidades acerca dos regimes de tributação do Lucro Real e do Lucro Presumido, é essencial explicitar como estes dois tributos são apurados de maneira diferente segundo cada regime. De acordo com Fabretti (2015), as contribuições sociais incidentes sobre o resultado apurado segundo o modelo do Lucro Real são calculadas com as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6 % para o COFINS, enquanto que quando a empresa for tributada conforme o regime do Lucro Presumido estas alíquotas serão menores – 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. Todavia, apesar da significativa diferença de percentuais, ela não pode ser intuitivamente traduzida como mais ou menos obrigações, visto que quando as alíquotas a serem utilizadas forem menores significa que estarão sujeitas ao regime cumulativo de tributação, tendo como consequência que não haverá possibilidade de se deduzirem eventuais créditos tributários que forem devidos ao Fisco – o que foi pago, está pago.

Conforme Fabretti (2014) evidencia, tanto o PIS como o a COFINS tornaram-se tributos não cumulativos pelas Leis nº 10637/02 e 10.833/03, respectivamente, fazendo com

que desde então ambos os tributos pudessem vigorar em dois sistemas distintos. Cada sistema resultará em uma base de cálculo diferente, sendo que tal distinção pode se dar inclusive por exclusões que, embora possam valer para um regime, não valerão para outro. E, tendo em vista que se tem definido que o regime cumulativo é aplicado para os optantes do Lucro Presumido e que a forma não cumulativa é aplicada para entidades sujeitas ao Lucro Real, estas diferenças também serão traduzidas em nova confrontação entre os regimes tributários.

3 METODOLOGIA

Nesta seção serão mostrados os procedimentos que foram utilizados para alcançar o objetivo do estudo, assim como destacar a importância do referencial teórico apresentado, objetivando situar não somente o leitor como também o próprio autor da pesquisa. A partir de dados extraídos de documentos fornecidos pelas empresas, foi feito um comparativo, submetendo-os a cada um dos regimes de tributação estudados, a fim de observar qual deles geraria maior vantagem competitiva, representada por uma carga tributária menos onerosa. Entretanto, apesar dessas vantagens serem majoritariamente traduzidas em números, pode-se afirmar que esta pesquisa se classifica como qualitativa, já que, segundo Günther (2006), um pesquisador adjetivado como qualitativo defende que a maneira de se chegar a determinado entendimento é por meio da ciência baseada em textos, mesmo que estes sejam produzidos a partir da coleta de dados numéricos, conforme se procedeu neste estudo. Além disso, há uma primazia pela compreensão dos fatos em detrimento de explicá-los com o uso de relações entre variáveis estatísticas.

Com a finalidade de situar o leitor no que envolve o dilema acerca dos regimes de tributação e do processo de planejamento, ainda que se tenha tido como referenciais universos restritos, o estudo foi proposto de maneira a ser qualificado como uma pesquisa descritiva, significando que o pesquisador não interfere na realidade estudada, apenas observa, registra, analisa e classifica os dados. A presente pesquisa se fundamenta em fontes secundárias, com destaque a estudos bibliográficos, mas também se utiliza da análise de suas situações reais, justificada pela necessidade de demonstrar a aplicação prática do que a legislação específica e teorias administrativas preveem.

As duas empresas que serão analisadas foram escolhidas com base em alguns fatores. O primeiro deles foi de ordem prática, que era a possibilidade de enquadramento em Lucro Presumido, sendo necessário analisar o faturamento de várias empresas, que, para os fins deste estudo, não deveria representar obstáculo para seus gestores caso decidissem por mudar o regime de tributação em algum ano-calendário. Aliás, seguindo o mesmo raciocínio, as empresas escolhidas também não poderiam desenvolver atividades que as submetessem ao modelo do Lucro Real, mesmo que fosse sabido que, para fins da pesquisa, seria mais produtivo procurar por companhias que vinham adotando essa forma de tributação, tendo em

vista que estas possuem maior probabilidade de terem suas informações não só registradas (afinal, são obrigadas a manterem vários documentos) como também disponibilizadas ao público. Dessa forma, um segundo critério a ser adotado com o fim de se delimitarem as buscas por empresas para atingir os fins da pesquisa seria justamente atender à demanda do estudo por informações. Sendo assim, um grupo de companhias que não poderia ser ignorado é o das Sociedades Anônimas, já que, segundo Iudícibus e Marion (2016), tanto as S.A de capital fechado como as de capital aberto são obrigadas a publicar suas demonstrações financeiras no *Diário Oficial*.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Shopping Center Tacaruna S.A

A análise da primeira empresa escolhida irá explicitar uma das mais visíveis diferenças entre os regimes de tributação do Lucro Real e do Lucro Presumido, que é a vantagem que a pessoa tributada pelo Lucro Real possui de não gerar obrigações tributárias principais (tributos) referentes ao ano que contabilize prejuízo fiscal, e ainda possuir a possibilidade de compensar este prejuízo no futuro. Para isso, será mostrada uma tabela com as DRE's do Shopping Center Tacaruna S.A, referentes aos últimos exercícios divulgados (auditadas pela ERNST & YOUNG Auditores Independentes S.S):

Tabela 8: Demonstrações do Resultado do Shopping Tacaruna (k=1000 unidades)

Demonstração do Resultado	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014
Receita de Venda de Bens e/ou Serviços	4.128,0 k	4.413,0 k	4.637,0 k	4.659,0 k
Custo dos Bens e/ou Serviços Vendidos	-1.149,0 k	-1.422,0 k	-1.042,0 k	-1.457,0 k
Resultado Bruto	2.979,0 k	2.991,0 k	3.595,0 k	3.202,0 k
Despesas/Receitas Operacionais	-489,0 k	-961,0 k	-340,0 k	-360,0 k
Lucro antes do Resultado Financeiro e dos Tributos	2.490,0 k	2.030,0 k	3.255,0 k	2.842,0 k
Resultado Financeiro	-2.621,0 k	-2.616,0 k	-3.255,0 k	-2.842,0 k
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	-131,0 k	-586,0 k	0,0 k	0,0 k
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro	0,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k
Resultado Líquido das Operações Continuadas	-131,0 k	-586,0 k	0,0 k	0,0 k
Resultado Líquido de Operações Descontinuadas	0,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k
Lucro/Prejuízo do Período	-131,0 k	-586,0 k	0,0 k	0,0 k

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

Como pode ser observado, a companhia deixou de apurar lucro contábil em todos os exercícios analisados, assim como também não apurou lucro fiscal, visto que foram evidenciadas obrigações tributárias nulas, inclusive para o IRPJ e a CSLL. Além disso, caso a empresa consiga se organizar para os próximos exercícios, poderá utilizar parcela do prejuízo acumulado para compensar obrigações que incidissem sobre resultados positivos, até o limite de 30%, conforme explicitado anteriormente. Entretanto, caso a entidade tivesse optado, em um dos anos-calendário, pelo regime do Lucro Presumido, deixaria de ter tido esta vantagem e teria de apurar seus tributos com base no faturamento bruto do respectivo exercício. É importante lembrar que, a princípio, não teria havido impedimento legal para que a empresa

realizasse a mudança de regime, visto que obteve faturamento anual bem abaixo dos limites estabelecidos (página 17), e não desempenham nenhuma atividade que a faça ser incluída no grupo de entidades obrigadas à apuração pelo método do Lucro Real.

Devido ao fato de shoppings possuírem como principal atividade-fim o aluguel de seus espaços para lojas e outras atividades variadas, o percentual de presunção do lucro seria o maior possível, que é o de 32%, sendo usado tanto para o cálculo do IRPJ como da CSLL, segundo as tabelas apresentadas na página 18. Esta informação por si só já indica a materialidade da desvantagem (mesmo que analisada com outros aspectos), mas também será apresentada uma tabela na qual se mostra o valor que a empresa pagaria, tanto de IRPJ como de CSLL, caso tivesse optado por essa forma de tributação no ano de 2017, baseada nas seguintes informações acerca dos faturamentos (receitas brutas) trimestrais do período:

Tabela 9: Faturamentos trimestrais no ano de 2017 do Tacaruna

1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
R\$ 969.000,00	R\$ 949.000,00	R\$ 1.043.000,00	R\$ 1.167.000,00

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

Tendo em vista que o percentual de presunção para fins de apuração do IRPJ é o mesmo utilizado para o cálculo da CSLL, serão calculados juntos, em uma situação hipotética de opção pelo regime do Lucro Presumido. Além disso, como não puderam ser identificadas adições ou exclusões, não será incluída nenhuma nas contas:

Tabela 10: Apuração do Lucro Presumido do Shopping Tacaruna

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Presumido (32% sobre o faturamento)	R\$ 310.080,00	R\$ 303.680,00	R\$ 333.760,00	R\$ 373.440,00
Adições	--	--	--	--
IRPJ (15% sobre o presumido)	R\$ 46.512,00	R\$ 45.552,00	R\$ 50.064,00	R\$ 56.016,00
Adicional (10% sobre o excedente)	R\$ 25.008,00	R\$ 24.368,00	R\$ 27.376,00	R\$ 31.344,00
CSLL (9% sobre o presumido)	R\$ 27.907,20	R\$ 27.331,20	R\$ 30.038,40	R\$ 33.609,60
Total de imposto:	R\$ 99.427,20	R\$ 97.251,20	R\$ 107.478,40	R\$ 120.969,60

Fonte: do autor

Enfim, a partir da soma dos valores que seriam devidos hipoteticamente, encontra-se um total de R\$ 425.126,40 (quatrocentos e vinte cinco mil, cento e vinte e seis reais e quarenta centavos), o que representa mais de 10% do faturamento de 2017. Para se ter um

parâmetro do que significa esta economia, será evidenciado o montante de despesas administrativas apresentadas anteriormente nas DRE's, ao se buscarem as informações detalhadas. Tal conteúdo é relevante, pois uma parcela dos gastos certamente é referente às despesas com o pessoal da contabilidade e de outros responsáveis por auxiliar no planejamento tributário e providenciar o exigido pelo Fisco para empresas tributadas com base no Lucro Real.

Tabela 11: Despesas administrativa anuais do Shopping Tacaruna (k=1000 unidades)

DRE	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014	31/12/2013
Despesas Administrativas	-489,0 k	-961,0 k	-340,0 k	-360,0 k	-215,0 k

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

Pode-se constatar que a economia resultante das obrigações tributárias que deixam de existir ao se apurarem prejuízos fiscais equivale, por si só, a mais de 86% (425.126,40 divididos por 489.000, multiplicados por 100) do total de despesas administrativas contabilizadas no exercício de 2017, o que permite inferir que tal economia supera em muito o montante de gastos referentes ao planejamento tributário e com obrigações acessórias, já que, segundo Eliseu Martins et al. (2013), despesas administrativas englobam itens que beneficiam todas as fases do negócio da empresa, como honorários de diretores, folha de pagamento de todo o pessoal administrativo, despesas judiciais, material de escritório etc. É importante lembrar que esta economia ainda poderá ser acrescida dos valores que poderão ser compensados no futuro, caso a companhia consiga se recuperar e apresentar resultados positivos.

Entretanto, a situação do Shopping Center Tacaruna S.A se configura como excepcional, devido ao fato de não ter sido apurado lucro fiscal em nenhum dos períodos analisados, mas isso não fará com que os resultados obtidos por este estudo sejam menosprezados. Na verdade, será mostrado que o próximo caso complementar o que foi visto no primeiro.

Hércules Fábrica de Talheres

A presente análise envolve outra sociedade anônima, a Hércules Fábrica de Talheres S.A, que possui cotação na bolsa de valores (BM&FBovespa) e realiza ofertas públicas de ações, sendo que atualmente existem quase 250 mil ações em circulação no mercado. A

Hércules é uma empresa que apresentou alguns resultados contábeis negativos durante os anos analisados, mas também apurou resultados fiscais positivos, o que gerou obrigações tributárias, tanto correntes como diferidas. Trata-se de uma situação mais complexa de se analisar que a do Shopping Center Tacaruna S.A, até porque estão faltando algumas informações importantes para se avaliar com maior grau de certeza qual regime de tributação seria a melhor escolha, como o quanto de receitas financeiras apuradas deveriam ser acrescidas à base de cálculo. Ainda assim, podem ser feitas algumas inferências, com base no que foi apresentado até aqui e com as seguintes informações (auditadas pela Baker Tilly Brasil Auditores Independentes):

Tabela 12: Demonstrações do Resultado da Hércules (k=1000 unidades)

Demonstração do Resultado	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014	31/12/2013
Receita de Venda de Bens e/ou Serviços	2.547,0 k	2.712,0 k	1.758,0 k	3.668,0 k	3.512,0 k
Custo dos Bens e/ou Serviços Vendidos	0,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k
Resultado Bruto	2.547,0 k	2.712,0 k	1.758,0 k	3.668,0 k	3.512,0 k
Despesas/Receitas Operacionais	-9.504,0 k	2.439,0 k	-6.313,0 k	-5.789,0 k	37,0 k
Lucro antes do Resultado Financeiro e dos Tributos	-6.957,0 k	5.151,0 k	-4.555,0 k	-2.121,0 k	3.549,0 k
Resultado Financeiro	-11.835,0 k	-1.954,0 k	-2.183,0 k	82.238,0 k	-42.293,0 k
-Receitas Financeiras	0,0 k	0,0 k	0,0 k	107.239,0 k	0,0 k
-Despesas Financeiras	-11.835,0 k	-1.954,0 k	-2.183,0 k	-25.001,0 k	-42.293,0 k
Resultado Antes dos Tributos sobre o Lucro	-18.792,0 k	3.197,0 k	-6.738,0 k	80.117,0 k	-38.744,0 k
Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro	-33.716,0 k	-152,0 k	0,0 k	0,0 k	4.878,0 k
-Corrente	0,0 k	-152,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k
-Diferido	-33.716,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k	4.878,0 k
Resultado Líquido das Operações Continuadas	-52.508,0 k	3.045,0 k	-6.738,0 k	80.117,0 k	-33.866,0 k
Resultado Líquido de Operações Descontinuadas	0,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k	0,0 k
Lucro/Prejuízo do Período	-52.508,0 k	3.045,0 k	-6.738,0 k	80.117,0 k	-33.866,0 k

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

Como pode ser observado, durante os anos de 2014 e 2015 não foi devido nem IRPJ nem CSLL, significando que se apurou um prejuízo fiscal nos respectivos anos. Entretanto, no ano de 2014 foi registrado um lucro contábil de mais de 80 milhões, com destaque para contabilização de receitas financeiras que ultrapassaram os 100 milhões neste ano-calendário, sendo que certamente parcela significativa deste montante foi excluída da base de cálculo dos tributos federais em análise, para que o valor apurado deles tenha sido nulo. De qualquer forma, será considerado que 100 % destas receitas financeiras foram deduzidas. No entanto, para efeitos de apuração do resultado segundo o regime do Lucro Presumido, será

acrescentado o valor integral destas receitas, que teriam, para efeito prático, se realizado, em sua totalidade, no último trimestre do exercício. Abaixo, os faturamentos trimestrais referentes ao ano de 2014:

Tabela 13: Faturamentos trimestrais no ano de 2014 da Hércules

1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
R\$ 763.000,00	R\$ 965.000,00	R\$ 998.000,00	R\$ 942.000,00

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

A Hércules Fábrica de Talheres S.A é uma empresa que possui como atividade-fim a produção e comercialização de talheres, fazendo com que ela se enquadre, segundo a tabela da página 18, no rol das “atividades em geral” e tenha seu faturamento sujeito ao percentual de presunção de 8% para o cálculo do IRPJ e de 12% para se determinar a CSLL. Complementando com a informação de que as receitas financeiras serão integralmente adicionadas aos resultados do quarto trimestre, temos o seguinte:

Tabela 14: Apuração do IRPJ, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2014

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Presumido (8% sobre o faturamento)	R\$ 61.040,00	R\$ 77.200,00	R\$ 79.840,00	R\$ 75.360,00
Adições: Receitas financeiras	--	--	--	R\$ 107.239,00
IRPJ (15% sobre o presumido)	R\$ 9.156,00	R\$ 11.580,00	R\$ 11.976,00	R\$ 27.389,85
Adicional (10% sobre o excedente)	R\$ 104,00	R\$ 1.720,00	R\$ 1.984,00	R\$ 12.259,90
Total de imposto:	R\$ 9.260,00	R\$ 13.300,00	R\$ 13.960,00	R\$ 39.649,75

Fonte: do autor

Já para o cálculo da CSLL, temos o seguinte:

Tabela 15: Apuração da CSLL, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2014

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Presumido (12% sobre o faturamento)	R\$ 91.560,00	R\$ 115.800,00	R\$ 119.760,00	R\$ 113.040,00
Adições: Receitas financeiras	--	--	--	R\$ 107.239,00
CSLL (9% sobre o presumido)	R\$ 8.240,40	R\$ 10.422,00	R\$ 10.778,40	R\$ 19.825,11
Total de imposto:	R\$ 8.240,40	R\$ 10.422,00	R\$ 10.778,40	R\$ 19.825,11

Fonte: do autor

Assim, pode-se observar uma situação semelhante ao que fora analisado com relação ao apurado no ano de 2017 no caso da Shopping Center Tacaruna S.A, em que apenas deveria ser feita uma comparação do total de tributos que seriam devidos pelo regime do Lucro Presumido, mas que não se realizaram pelo Lucro Real, com o custo do aparato que a organização mantém a mais para gerenciar seu planejamento tributário e atender obrigações acessórias.

Já em relação a apuração dos resultados de 2017 na segunda companhia, visualiza-se um prejuízo contábil na ordem dos 52 milhões ao mesmo tempo em que se apuram tributos diferidos em mais de 33 milhões. Isso pode ser explicado pela existência de uma diferença temporária tributável que deveria constar nos cálculos para se obter o resultado fiscal deste ano, mas foi deduzida e acabou por gerar esta vultosa carga de tributos a ser paga posteriormente. Para fins de se apurar o lucro/prejuízo fiscal segundo o regime do Lucro Presumido, será usada como premissa o fato de que este montante não será adicionado a qualquer base de cálculo, pelo fato de não ter sido encontrado um registro contábil de um ganho de capital que poderia ensejar uma adição. Ao prosseguir-se uma última vez aos cálculos, adotam-se como base as seguintes informações:

Tabela 16: Faturamentos trimestrais no ano de 2017 da Hércules

1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
R\$ 657.000,00	R\$ 582.000,00	R\$ 749.000,00	R\$ 559.000,00

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

Desta forma, poderá ser apurado o IRPJ do período:

Tabela 17: Apuração do IRPJ, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2017

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Presumido (8% sobre o faturamento)	R\$ 52.560,00	R\$ 46.560,00	R\$ 59.920,00	R\$ 44.720,00
Adições: Receitas financeiras	--	--	--	--
IRPJ (15% sobre o presumido)	R\$ 7.884,00	R\$ 6.984,00	R\$ 8.988,00	R\$ 6.708,00
Adicional (10% sobre o excedente)	--	--	--	--
Total de imposto:	R\$ 7.884,00	R\$ 6.984,00	R\$ 8.988,00	R\$ 6.708,00

Fonte: do autor

Já para fins de se apurar a CSLL, tem-se:

Tabela 18: Apuração da CSLL, segundo o Lucro Presumido, da Hércules em 2017

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro Presumido (12% sobre o faturamento)	R\$ 78.840,00	R\$ 69.840,00	R\$ 89.880,00	R\$ 67.080,00
Adições: Receitas financeiras	--	--	--	--
CSLL (9% sobre o presumido)	R\$ 7.095,60	R\$ 6.285,60	R\$ 8.089,20	R\$ 6.037,20
Total de imposto:	R\$ 7.095,60	R\$ 6.285,60	R\$ 8.089,20	R\$ 6.037,20

Fonte: do autor

Somando-se todos os valores apurados, tanto do IRPJ quanto da CSLL, encontra-se o correspondente a R\$ 58.071,60, valor maior do que os R\$ 33.716,00 diferidos no cálculo seguindo o regime do Lucro Real. No entanto, a diferença de R\$ 24.355,00 representa apenas 0,2% do total de despesas administrativas do período, que constam no quadro abaixo:

Tabela 19: Despesas administrativa anuais da Hércules (k=1000 unidades)

DRE	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2015	31/12/2014	31/12/2013
Despesas Administrativas	-9.484,0 k	-866,0 k	-774,0 k	-2.891,0 k	-298,0 k

Fonte: <http://www.econoinfo.com.br>

Mesmo que as despesas administrativas do último ano em análise tenham sido muito maiores que a média dos anos anteriores, o pequeno percentual referente à diferença entre os valores apurados nos dois regimes de tributação leva ao entendimento de que o custo da equipe utilizada para gerenciar assuntos tributários seja maior que a diferença encontrada, representando um impacto maior no orçamento da empresa. E, tendo em vista a simplificação feita ao adotar esta comparação como base, pode-se dizer que teria sido mais vantajoso optar pelo Lucro Presumido, analisando especificamente o planejamento de 2017.

5 CONCLUSÃO

Ao se desenvolver o referencial teórico da pesquisa, foi possível constatar o quão complexo é o processo de planejamento tributário nas empresas; principalmente porque foram encontradas inúmeras informações relativas a um grande contingente de tributos e de diferentes períodos, o que se traduzia nas diversas atualizações de normas sobre o PIS/PASEP, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, sobretudo. Porém, desde o início, foi tido como essencial delimitar um campo de atuação da pesquisa, para que não houvesse qualquer tipo de distanciamento do que sempre foi o objetivo do trabalho, que é explicitar as diferenças mais fundamentais entre os regimes de tributação do Lucro Real e do Lucro Presumido.

A partir do momento em que a prioridade passou a ser os casos práticos, surgiram novos impasses, com destaque para disponibilidade restrita das informações, que pode ser justificada pelo tamanho das entidades analisadas, fazendo com que não haja um maior compromisso na divulgação (e até mesmo produção) de um relatório completo contendo os dados que pudessem enriquecer a análise, embora se compreenda que isso exigiria mais recursos da parte das entidades. Este obstáculo levou ao entendimento de que deveriam ser apresentados dois casos de duas empresas diferentes, além da realização de algumas inferências.

O primeiro caso tratou de uma sociedade anônima que apurou seus resultados fiscais nos últimos anos pela forma do Lucro Real, baseada na expectativa de que não alcançaria sequer valores positivos que pudessem gerar diretamente obrigações tributárias, significando uma grande vantagem decorrente da opção adotada. A segunda situação prática envolveu uma companhia cotada na bolsa, que também apurou seu resultado fiscal com base no Lucro Real, mas houve forte indício de que não foi escolhida a melhor opção, acusado por meio dos cálculos realizados e do estabelecimento de algumas premissas. Porém, poderiam ser analisadas outras situações, que provavelmente trariam resultados diferentes.

Com isso, obteve-se a certeza de que não existe um modelo melhor do que o outro, não se podendo afirmar que a apuração pelo Lucro Presumido sempre será mais vantajosa que a apuração com base no Lucro Real ou que a última sempre será mais custosa, ao menos enquanto estiverem sendo comparados apenas estes dois modelos como aplicáveis. Sempre dependerá dos mais diversos fatores, desde o enquadramento da empresa segundo determinada tabela referenciada em lei, até a dimensão dos resultados em si, como o faturamento e o resultado fiscal.

REFERÊNCIAS

ALEGRETTI, Laís. **Folha de São Paulo** Disponível em:
<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/12/e-dificil-ser-patrao-no-brasil-diz-bolsonaro.shtml> Acesso em: 25/04/2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:
 <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 16/04/2019.

_____. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977** – Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm

_____. **IBRACON NPC nº 25** - Contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Disponível em:
<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc25.htm>

_____. **Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996** – Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13034&visao=anotado>

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017** – Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** – Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990** – Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996** – Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998** – Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm

_____. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003** – Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei10684.htm>

_____. **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm

_____. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018**. (Decreto nº 9.580 de 22/11/2018) - Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2014

FABRETTI, Láudio C., FABRETTI, Denise, FABRETTI, Dilene R. **Direito empresarial para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2015.

GÜNTHER, Hartmut. Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: esta é a questão. **Psicologia: teoria e pesquisa**, v. 22, n. 2, p. 201-210, 2006.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto De Renda Das Empresas: Interpretação E Prática**. Atualizado até 15/02/2017.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial** - vol. 1. 11ª ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 11ª Ed. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et. al. **Manual de contabilidade societária**: Aplicável a todas as Sociedades de Acordo com as Normas Internacionais e do CPC. 2ª ed., Atlas: São Paulo, 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio & MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 10ª Ed. 2016.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARIA, Elizabeth de Jesus et. al. **Tributação no brasil**: Em busca da Justiça Fiscal. Brasília: Projeto gráfico Washington Ribeiro, 2010.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Francisco Aguilar. **Curso prático de Imposto de renda**: pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS). 16. ed., atual. rev e ampl. São Paulo, SP: Frase, 2015.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **MANUAL DE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: Textos e Testes com as Respostas**. 12. Ed. - São Paulo: Atlas, 2015

REALE, Miguel. **LIÇÕES PRELIMINARES DE DIREITO**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

REIS, Gomes dos. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. 2ª ed., São Paulo, Ed. Atlas.

SILVA, De Plácido e. **VOCABULÁRIO JURÍDICO**. 28. ed., 2. tiragem Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Alckmin propõe reduzir IR para empresas e diz que não fará campanha com Aécio. **G1** Disponível em:

<https://g1.globo.com/politica/eleicoes/2018/noticia/2018/09/04/alckmin-propoe-reduzir-ir-par-a-empresas-e-diz-que-nao-fara-campanha-com-aecio.ghtml> Acesso em: 25/04/2019.

Em 2019, Brasil será o país que mais tributa empresas. **Estadão Conteúdo** Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2019/01/em-2019-brasil-sera-o-pais-que-mais-tributa-empresas.html> Acesso em: 28/04/2019

Lucro Presumido: Projeto amplia limite para empresas aderirem ao regime. **Jornal Contábil** Disponível em:

<http://crc.org.br/noticias/NoticiaIndividual/ef112e0e-79a4-48b6-a674-5c6f5aac030d> Acesso em: 20/03/2019.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>

<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/legislacao-por-assuntos> Acesso em: 18/03/2019.

<http://www.econoinfo.com.br> Acesso: 01/04/2019

<https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas> Acesso em: 16/04/2019.

<http://portugues.doingbusiness.org/pt/rankings> Acesso em: 16/04/2019.

<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/legislacao-por-assuntos> Acesso em: 18/03/2019.